



GZ. RV/0011-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Eckhardt Buchprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im streitgegenständlichen Jahr 2003 vom 7. Jänner bis zum 27. Mai Arbeitslosengeld in Höhe von 4.923,72 €, vom 28. Mai bis zum 4. August Arbeitslosengeld in Höhe von 2.409,48 € und vom 5. August bis zum 17. August Notstandshilfe von 148,33 €. In seiner am 28. Oktober 2004 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr

2003 wurden außerdem Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 7.651,07 € aus einer Beteiligung als Mitunternehmer an der A & B OEG ausgewiesen.

Der am 15. November 2004 ergangene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003, der die Einkommensteuer mit 1.496,58 € festsetzte, enthält folgende Begründung:

"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – wurde von Ihren betrieblichen Einkünften ein Betrag von 7.651,07 € durch 142 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 19.505,82 € ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 19,98 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert – auf Ihre Einkünfte angewendet."

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob der steuerliche Vertreter des Bw. am 22. November 2004 Berufung mit der Begründung, der Bw. habe im Zeitraum vom 7. Jänner bis inklusive 17. August 2003 Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe bezogen. Diese Bezüge seien vom Finanzamt im Rahmen der Hochrechnung berücksichtigt worden. Lt. Bescheidbegründung habe die Abgabenbehörde I. Instanz der Hochrechnung einen Zeitraum (außerhalb des Bezuges von Transferleistungen) von 142 Tagen zu Grunde gelegt. Daraus schließe der steuerliche Vertreter, dass das Finanzamt den 18. August 2003 als Beginn der betrieblichen Tätigkeit berücksichtigt habe. Tatsächlich habe aber die A & B OEG ihre betriebliche Tätigkeit per 1. Juli 2003 (siehe auch Firmenbucheintragung) aufgenommen, womit auch die Gesellschafterstellung des Bw. begründet worden sei. Der Betrachtungszeitraum der betrieblichen Tätigkeit sei somit um 48 Kalendertage zu erweitern. Unter Berücksichtigung dieser Angabe ergebe sich eine Einkommensteuernachzahlung für das Jahr 2003 in Höhe von 949,03 €

Im Zuge der Berufungserledigung nahm das Finanzamt den angeführten Zeitraum von 48 Kalendertagen (das ist der Zeitraum der "Überschneidung" des Bezuges von Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe und von Einkünften aus Gewerbebetrieb vom 1. Juli bis zum 17. August 2003) aus der Hochrechnung heraus, indem es den Betrag von 7.651,07 € an Einkünften aus Gewerbebetrieb durch 184 dividierte und das Ergebnis mit 48 multiplizierte. Dies ergab einen Betrag von 1.995,93 €, der bei der Hochrechnung außer Ansatz blieb und nur in der tatsächlichen Höhe bei der Berechnung der Jahressteuer berücksichtigt wurde (S 15 Einkommensteuerakt).

Demzufolge gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2004 dem Rechtsmittel teilweise statt und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit 1.294,34 € neu fest. Die Begründung des Bescheides enthält folgenden Wortlaut:

"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – wurde von Ihren betrieblichen Einkünften ein Betrag von 5.655,14 € durch 142 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 16.371,36 € ermittelt. Darauf wurde der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 17,28 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt – hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert – auf Ihre Einkünfte angewendet."

In seinem Vorlageantrag vom 17. Dezember 2004 führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, mit der Berufungsvorentscheidung sei auf seine Berufungsbegründung nur teilweise eingegangen worden; nach wie vor sei die Hochrechnung der Einkünfte und somit die Ermittlung des anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes nicht korrekt:

Der Bw. habe im Jahr 2003 an 48 Tagen Transferleistungen neben anderen Einkünften bezogen, nämlich vom 1. Juli bis zum 17. August 2003. Die auf diesen Zeitraum entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb machten 1.995,93 € aus; dieser Zeitraum sei aus der Hochrechnung auszuklammern. Die hochzurechnenden Einkünfte seien auch in der Berufungsvorentscheidung richtigerweise mit 5.655,14 € beziffert worden. Allerdings sei dieser Betrag nun auf 365 Tage hochgerechnet und zusätzlich seien noch die zuvor heraus gerechneten 48 Tage dazu addiert worden, wodurch der Zeitraum von 48 Tagen doppelt berücksichtigt worden sei – ein Mal durch die Hochrechnung und das zweite Mal durch die Addition:

$5.655,14 / 142 * 365 = 14.536,10 \text{ €}$ (erste Berücksichtigung des Zeitraumes 1. Juli bis 17. August 2003)

zuzüglich 1.995,93 € (zweite Berücksichtigung des Zeitraumes 1. Juli bis 17. August 2003)
abzüglich Sonderausgabenviertel -160,66 €

Basis Steuersatz lt. Berufungsvorentscheidung 16.371,36 €

Lt. Rücksprache mit dem Finanzamt werde die Doppelerfassung sehr wohl auch gesehen, allerdings sei ein Eingriff in die Hochrechnung systemtechnisch nicht möglich. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters müsste die Berechnung folgendermaßen aussehen:

$5.655,14 / 142 * 317 = 12.624,50 \text{ €}$ (ohne 1. Juli bis 17. August 2003)

zuzüglich 1.995,93 € (erste Berücksichtigung des Zeitraumes 1. Juli bis 17. August 2003)
abzüglich Sonderausgabenviertel -160,66 €

Basis Steuersatz lt. Berufungsvorentscheidung 14.459,77 €

Der auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuwendende Durchschnittssteuersatz errechne sich auf Basis von 14.459,77 €

Am 5. Jänner 2005 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 iVm § 23 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, unterliegen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer.

Nach § 23 Z 2 EStG 1988 sind Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben, Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 144/2001 sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge ua. im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 normiert, dass, wenn im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den § 33 Abs. 3 bis 7 EStG 1988 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln ist. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Im gegenständlichen Fall besteht Streit darüber, ob die vom Finanzamt vorgenommene Anwendung des besonderen Progressionsvorbehaltes (§ 3 Abs. 2 iVm § 33 Abs. 10 EStG 1988, siehe oben) rechtsrichtig erfolgt ist oder ob die Vorgangsweise des Finanzamtes, wie der steuerliche Vertreter behauptet, auf Grund einer doppelten Berücksichtigung des "Überschneidungszeitraumes" von 48 Kalendertagen mit Rechtswidrigkeit behaftet ist:

Zunächst ist festzuhalten, dass das Herausnehmen desjenigen Teils der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, der auf den "Überschneidungszeitraum" entfällt (der Betrag von 7.651,07 € wurde vom Finanzamt durch 184 dividiert und das Ergebnis mit 48 multipliziert; dies ergab einen Betrag von 1.995,93 €, siehe oben), aus der Hochrechnung zwischen den Parteien des

gegenständlichen Verfahrens *nicht strittig* ist (der steuerliche Vertreter führt in seinem Vorlageantrag aus: "Die hochzurechnenden Einkünfte wurden auch in der Berufungsvorentscheidung richtigerweise mit 5.655,14 € beziffert", siehe oben). Weiters ist zwischen den Verfahrensparteien *nicht strittig*, dass der auf den "Überschneidungszeitraum" entfallende Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 1.995,93 € (lediglich) in der tatsächlichen Höhe anzusetzen ist (siehe die oben angeführte, im Vorlageantrag dargestellte Berechnungsvariante des steuerlichen Vertreters).

Allerdings vermeint der steuerliche Vertreter, in der Hochrechnung der für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 5.655,14 € auf einen Jahresbetrag eine Rechtswidrigkeit zu erblicken; seiner Meinung nach hätte dieser Betrag nur auf 317 Tage hochgerechnet werden dürfen (365 Tage abzüglich 48 Tage). Dieser Auffassung ist jedoch aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates entgegenzuhalten, dass sie *keine* Deckung im Gesetz findet; nach dem klaren Wortlaut des § 3 Abs. 2 EStG 1988 *sind* bei Bezug von Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe nur für einen Teil des Kalenderjahres (dies liegt im gegenständlichen Fall vor) die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (das sind im gegenständlichen Fall die vom 18. August bis zum 31. Dezember 2003 zugeflossenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 5.655,14 €) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes *auf einen Jahresbetrag umzurechnen*. Somit entspricht – im Gegensatz zur Auffassung des steuerlichen Vertreters – die Vorgangsweise des Finanzamtes dem Gesetz; eine, wie der steuerliche Vertreter vermeint, doppelte Berücksichtigung des "Überschneidungszeitraumes" liegt nicht vor, weil die Abgabenbehörde I. Instanz den auf diesen Zeitraum entfallenden Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 1.995,93 € ohnehin nur in der tatsächlichen Höhe angesetzt – und somit nicht hochgerechnet – hat.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 31. März 2005